

日本型連結法人税申告書に 関する若干の提言

中 田 信 正

まえがき

- 1 連結納税制度に関する基礎概念
- 2 連結法人税申告書の導入とその作成プロセス
- 3 連結納税の任意適用とその範囲
- 4 連結納税と税率
- 5 投資修正と公平性・中立性
- 6 租税回避の防止
- 7 連結税額に対する個別法人の分担税額の算定
- 8 連結所得・税額および個別法人分担税額の計算事例
- 9 連結法人税申告書・個別地方税申告書の提出
- 10 純粋持株会社と連結納税

むすび

ま え が き

連結納税制度の日本への導入が緊急課題として本格的検討が進みつつある。アメリカを中心として、すでに連結納税制度を導入している諸外国における制度研究が進み、日本型連結納税制度のあり方を、具体的にデザインする段階にある。

日本型連結納税制度の枠組みを、体系的かつ適用可能性を重視して構築するためには、連結納税申告書の仕組みを考察することが不可欠である。連結

キーワード：適用範囲，欠損金，納税義務，連結税額の分担，投資修正

納税に関するルールの適用結果は、最終的に連結納税申告書に集約される。さらに、設定ルールが実際に連結納税申告書作成に適用可能なのか、その手続きが過度に複雑にならないか等について、検討を行うことが必要である。

アメリカにおいて、連結納税に関する租税法令は、「連結納税申告書 (Consolidated Returns)」として機能的に制定されている。日本においても、連結納税申告書体系のデザインを中心に、制度導入のあり方を検討することが必要と考える。本稿では、連結納税制度を法人税にのみ導入するとの前提に立って、子会社個別納税計算を重視した連結法人税申告書の仕組みについて、若干の提言を行いたい。

1 連結納税制度に関する基礎概念

(1) 連結納税制度の意義と目的

2000年（平成12年）に発表された税制調査会中期答申では、連結納税制度の基本的考え方として、企業集団の経済的一体制に着目し、企業集団内の個々の法人の損益などを集約することにより、あたかも企業集団を一つの法人であるかのように捉えて課税する仕組みであるとしている。（第二，二，1(5)②イ）。

税制調査会の2001年（平成13年）度税制改正答申では、連結納税制度導入を目指す観点として、次の3点を指摘している。

- ① 企業の経営環境の変化への対応
- ② 国際競争力の維持・向上に資すること
- ③ 企業の経営形態に対する税制の中立性

これらの観点に加えて、次に述べるように、税制の国際的調和への役割も、あわせて強調したい。

④ 日本の市場開放に向けたインフラ整備

外資系企業の日本市場進出に向けた税制の整備の観点からも、連結納税制度の導入が求められる。外国において、現地法人である日系企業が連結納税の適用を受けているのに対し、日本では連結納税制度が存在しないため、日

本法人である外資系企業に対して適用がない。このことは結果的に、日本と外国との間に税制上の取り扱いに差別が存在することになる。インフラとしての税制の整備を、国際的調和の観点から具体化するためにも、日本における連結納税の制度化が重要である。

(2) 税制の基本原則と連結納税

2000年（平成12年）に発表された税制調査会中期答申では、税制の基本原則として「公平・中立・簡素」の三つに集約できるとしている（第一，二，2(4)）。連結納税の制度化にあたっては、これらの三原則を反映させる必要がある。

① 公 平

公平は税制の基本原則の中でも最重要であり、さまざまな状況にある人が、それぞれの負担能力（担税力）に応じて分かち合うという意味である（第一，二，2(1)）。

連結納税制度における公平性とは、連結納税の計算体系における論理一貫性と租税回避防止規定の整備が中心になる。

② 中 立

中立とは、税制ができるだけ企業の経済活動における選択を歪めることがないようにするという意味である。税制は、できる限り経済活動やその発展に支障を来さないようにすることが重要である。すなわち、企業の潜在能力を最大限に引き出して経済社会の活力を促すという観点から「中立」の原則は一層重要となると考えられる（第一，二，2(2)）。

連結納税が適用されれば、例えば、企業が欠損事業部門を分社化した場合、分社前と分社後の租税負担に変化が生じない。連結納税の制度化は、企業の組織再編成と集団経営に税制が障壁となることなく、企業の経済合理性に基づく意思決定に税制が中立に保つことを可能にするものである。

③ 簡 素

簡素の原則は、税制の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいものとするということである（第一，二，2(3)）。

連結納税は、親会社と多数の子会社（孫会社も含む。）を対象にするため、相当の事務処理を要するものである。したがって、連結納税制度の円滑な運営のためには、可能なかぎり簡素化が求められる。

④ バランスのとれた制度化

上記三原則のうち、特に、連結納税における「公平」と「簡素」とは、トレード・オフの関係にあるといえる。すなわち、公平性を強調して、詳細にして体系性を重視した連結納税の制度化を行う場合には、「簡素」ではなく、複雑にならざるを得ない。逆に、制度の簡素化を強調した場合には、連結納税の体系性に影響を与え、公平性をある程度弱めることも考えられる。連結納税の制度化にあたって、企業集団活動に対する税制の中立性を重視し、公平性と簡素性がバランスのとれた形で反映されることが必要である。

(3) 連結納税グループに関する基礎概念

連結納税グループである親子会社集団の性格をめぐって、次の二つの立場がある。

① 個別実体概念 (separate entity concept)

② 単一実体概念 (single entity concept)

個別実体概念においては、納税主体としての個別法人の存在を強調し、個別法人の妥当な課税計算のための集合体として、親子会社グループを考える。他方、単一実体概念は、各個別法人の立場よりも、親子会社グループの単一性を強調する。

両者の関係を対立する概念と見る考え方に対し、親子会社グループは、経済的一体性を反映する単一実体概念と、法的権利義務の個別性を反映する個別実体概念との、両側面を持つという考え方も可能である。

本稿は、後者の見解に立つ。すなわち、連結納税制度は、経済的実質に基づく租税負担と、法的には個別法人へ帰属する納税義務を有機的に関連させるものである。すなわち、課税所得や税額の総額は経済的な実質を反映する連結ベースで算定し、最終的には連結租税債務を個別法人に配分・分担させる。連結納税制度は、親子会社グループを租税計算単位として連結課税所得・税額を算定し、親会社は「連結税額納付義務」を負うとともに、最終的には各親子会社が個別に「納税義務」を負う仕組であるといえよう。

(4) 連結納税と親会社概念

日本に連結納税制度を導入する場合、持株比率100%の内国子会社を対象とする方向が有力である。ここでは、子会社持株比率100%を前提とする連結納税における、親会社の位置付けを明らかにしたい。

連結グループの本質をいかに考えるかは、財務会計の連結財務諸表においても重要課題である。すなわち、連結主体観¹⁾として、親会社株主の見地に立つ親会社概念 (parent company concept) と企業集団それ自体の見地に立つ企業実体概念 (entity concept) が存在してきた。親会社概念は、連結財務諸表を親会社個別財務諸表の延長として理解するものである。そして、連結財務諸表作成目的の一つに、親会社持分の正確な算定があるという立場である。親会社とその持株比率100%の子会社を対象とする連結納税申告書でも、連結納税主体をどう考えるかについて連結財務諸表における親会社概念が参考になるといえよう。

親会社は持株比率100%の子会社株式を所有する場合には、その持分を通じて子会社の純資産を所有する。子会社における毎期の所得、税額および利益積立金も、最終的に親会社に帰属する。この意味では、連結課税所得は、株式持分を通じて、最終的に親会社に帰属するといえる。

子会社所得は、持分を通じて、最終的に親会社に帰属するという前提に立

1) 神戸大学会計学研究室編『第五版会計学辞典』同文館1997年、連結主体観、連結持分。

てば、連結課税所得計算における寄付金、交際費等の各種損金算入限度額計算及び各種税額控除の算定には、親会社資本金額と連結所得金額を基準として用いることが考えられる。適用税率についても、親会社の資本金額等に基づいて計算がなされることになる。ただし、地方税と一体で制度設計されている外国税額控除については、別個に検討の必要がある。

子会社の持株比率が100%として、連結納税制度における中立性は、親子会社が単一法人で事業活動を行ったと仮定した場合において、単一法人の所得・税額が、親子会社を対象とした連結所得・連結税額に一致することによって、達成される。すなわち、100%持株子会社を親会社1社に統合したと仮定した場合における親会社所得・税額と、親子会社の連結所得・連結税額が等しくなるように、計算規定を体系化することが必要である。このような観点に立てば、所得計算における各種限度額の算定、適用税率、各種税額控除は、連結所得とともに、親会社基準（例：資本金）が用いられるべきものとなる。

2 連結法人税申告書の導入とその作成プロセス

(1) 法人税に連結申告・地方税に個別申告

連結納税制度の円滑な導入を図るためには、国税の法人税にのみ連結納税を適用し、地方税について個別納税を継続するのが現実的である。地方税における連結納税の可否については、事業税の外形標準課税の問題や、アメリカにおける州合算配分課税（ユニタリー・タックス）におけるような企業集団税額の地方自治体間の合理的配分方式を含めて、総合的に研究される必要がある。

本稿では、国税の法人税に連結納税制度が導入される前提に立って、連結法人税申告書の仕組みを中心に検討したい。

(2) 連結法人税申告書の作成プロセス

連結納税制度の最重要課題の一つは、連結法人税申告書の仕組みをどのように構成するかということである。

連結納税の計算は、最終的に連結法人税申告書に集約される。連結法人税申告書は、以下のプロセスで作成される。

- ① 親会社および子会社の所得、税額控除および税額の計算は個別ベースで行い、子会社法人税申告書（または計算明細書）を親会社を集める。
- ② 親会社および子会社の個別所得・欠損金を通算し、合算所得を算定する。この際に欠損金が相殺されることになる。さらに、連結修正（未実現利益繰延、寄付金・交際費等の限度額計算の修正等）を行って、連結課税所得を算定する。
- ③ 連結課税所得に税率を適用し、連結ベースで税額控除を差し引いて連結税額を算定する。
- ④ 親会社は連結法人税申告書を提出し、連結税額を納付する。
- ⑤ 連結税額を一定の方法により親子会社間に配分・分担する。子会社の分担税額は、親会社との間の債権・債務として処理する。
- ⑥ 利益積立金は、連結ベースで算定されることはなく、親会社および各子会社につき個別に計算される。その算定にあたっては、上記の分担税額が差し引かれる。
- ⑦ アメリカ連結納税制度において用いられている投資修正（投資価額修正, investment adjustment）を、日本にも導入することが体系上望ましい。

3 連結納税の任意適用とその範囲

日本に連結納税を制度化するにあたって、その適用の任意性と範囲を明らかにする必要がある。

(1) 適用の任意性

連結納税の適用を強制とするか任意とするかは、その制定目的と関連する。

日本に導入されようとしている連結納税制度は、企業活力を高める企業組織再編成を促進し、企業行動に中立的にして国際的にも調和したインフラと

しての税制の確立を目的としている。経済的一体性からして、企業集団の課税は、連結納税が適用されることが本来の姿である。しかし、本来的であるからといってそれは強制されるものではない。その制度は複雑であるだけに、企業集団内の合意と体制の整備が前提であり、税務行政の円滑の面からも、実施可能な企業集団の申請を前提として連結納税が適用されるべきと考える。受取配当金は体系的に益金不算入とされるべきであるが、申告書における申告調整とその明細の記載を要件に、任意に益金不算入とされている例も参考になるといえよう。

さらに、恣意的な適用を除くため、いったん適用された連結納税は継続適用とされる必要がある。

(2) 適用範囲

連結納税制度の日本への導入にあたっては、その適用範囲を、内国法人を対象に、親会社とその100%持株子会社（孫会社も含む。）とすることから始めるべきと考える。アメリカでは持株比率が80%であるが、少数株主との間に民事上の問題が生じている。複雑な構造を持つ連結納税を早期かつ円滑に導入するためには、少数株主問題がなく、連結範囲が限定される100%持株子会社を対象にすることが、制度の簡素化の面からも必要と考える。

(注) 100%持株比率の判定に際し、従業員持株会の持株をその範囲に含めないという意見もある。

さらに、100%持株子会社を適用範囲にするとして、すべての100%持株子会社を対象にするか、または、継続性を前提に、100%持株子会社のうちから任意選択とするかの問題がある。この問題は公平性と簡便性とのトレード・オフの関係にあるが、体系性を重視して全部連結を原則としながら、その運用に簡便性を配慮する方式が現実的と考える。すなわち、原則として、すべての100%持株子会社を適用範囲に含めるが、重要性の乏しい100%持株子会社については、適用範囲に含めなくてもよいとの除外ルールを用いる方式が考え得る。この場合において、適用除外ルール（例えば、資産、資本、売上、

人員数等の一定基準)の制定が厳密に行われるとともに、その適用の継続性が求められる。

(注) 連結納税適用除外ルールの1例

連結財務諸表作成において、持株比率100%子会社でも、重要性の原則から連結対象にしていないケースがあり、この場合には、連結納税適用除外としてよいのではないかとの意見がある。他方、財務会計基準と税務基準を区分する意味からも、税務独自のルールとすべきであるとの見解もある。

4 連結納税と税率

連結課税所得に適用される税率は、親会社への適用税率が用いられるべきである。

連結納税の適用に関連して、税収減の可能性が指摘され、通常の税率に加え、付加税(追加税)を課す主張が存在している。この点については、以下の論拠により、付加税(追加税)は設けるべきでないと考える。

(1) アメリカ連結納税における追加税廃止の論拠

アメリカの1942年歳入法は、連結納税申告提出の特典につき、連結付加課税所得 (consolidated surtax net income) に対する2%の追加税 (additional tax) を課した (1942 Rev. Act, Sec. 159 (a))。

これに対し、1964年歳入法 (the Revenue Act) は、連結課税所得についての2%追加税を廃止した (Sec. 234, 1964 Rev. Act)。歳入委員会は、廃止勧告の理由を次のようにあげている²⁾。

- ① 共通してコントロールされている法人が、租税目的で、単一の経済単位として申告書を作成することは、実情にあっている。
- ② 共通してコントロールされている法人グループが、租税目的で営業活動を連結することに同意している場合、グループにおいて単に法人が二

2) H. Rep. No. 749, p. 116, 88th Cong., 1st Sess.

つ以上存在するということによって、何故追加税 (penalty tax) が課せられなければならないか、その根拠が明らかでない。

- ③ このような追加税は、別個に子会社をつくらず、会社の事業部を通して営業活動をしている法人においては課税されていない。

(2) 構造改革と財政再建

規制緩和を可能にする税制改正や企業集団活動を活性化する連結納税制度等の導入が、企業業績の向上をもたらし、長期的には税収増に結びつく可能性を強調したい。このことは、1986年レーガン税制改革による減税が、その後のアメリカにおける大幅な財政黒字に大きな役割を果たしたとする積極評価する意見に、見出すことができる。

5 投資修正と公平性・中立性

投資修正は、連結納税適用の場合における二重課税・二重控除を排除するための仕組みである。投資修正は、親会社所有の子会社株式の投資価額を増額する積極修正と、減額する消極修正がある。

子会社に欠損金が生じ、連結課税所得の算定に際して控除される場合には、親会社所有の子会社税務簿価から欠損金を減額して、投資修正する必要がある。投資修正のない欠損子会社株式を親会社が売却することにより、売却損を控除する場合には、連結納税における欠損金控除と二重控除となる。これを防ぐためには、投資修正が必要であり、税制の公平性の観点からも重要となる。

親会社所有子会社株式の増額修正では、期首税務簿価に子会社所得 (配当・社外流出分を除く。) が加えられる。黒字子会社株式を親会社が売却する際、投資修正がなされていない場合には、税務簿価と売却額との差額が売却益として課税され、連結納税に含まれた子会社所得課税と二重課税になる。このことは、公平性の面でも問題がある。

6 租税回避の防止

連結納税申告書の特色は、グループ内における欠損金の通算である。欠損金控除のみを目的にして欠損会社を買収して子会社とする等の租税回避が行われる恐れがある。

また、資産に含み損のある法人の株式を買い取り、その後に資産を売却してその売却損を連結課税所得から控除する、ビルト・イン・ディダクション (built-in deductions) の問題も重要である。

連結納税における公平性を実現するためには、これらの租税回避を防止することが重要である。

アメリカにおいて、連結納税申告書を提出するためには、関係法人の取得につき事業目的を持つことが必要である。この件に関する重要判例として Spreckels ケースがある。ここでは、資産に含み損を持つ会社の株式を1ドルで購入して子会社とし、連結納税申告書を提出することによって子会社の資産売却損を相殺した。その子会社は2年後に解散した。租税控訴院 (The Board of Tax Appeal) は、その子会社株式の所有が、単に「租税減少目的 (tax-reducing purpose)」のみで、なんら事業目的を持たなかったと判断し、その子会社を関係法人グループのメンバーでなかったとして、連結納税申告書の適用を認めないと判決した。

Spreckels 事件³⁾の判決は、現行内国歳入法 (Internal Revenue Code) 269 条「法人所得税を脱税または回避するための取得」に反映しており、法人の支配権や財産の取得が脱税・租税回避を主目的とするときは、関連する控除、税額控除等が認められない定めとなっている。

連結納税グループ加入前の欠損金および含み損の控除を制限する規定として、SRLY (Separate Return Limitation Years) ルールがある。それは「個別申告制限年度」ともいうべきものであり、親会社により株式を取得された

3) J. D & A. B. Spreckels Co., 41 B. T. A. 370.

子会社が、取得される以前の個別年度に欠損金 (net operating loss) および含み損 (built-in loss) があるときは、連結課税所得の計算において、その子会社の個別所得を限度として、欠損金の繰越控除および実現した含み損を控除するというものである (Reg. §1. 1502-15 (a), 1. 1502-21 (c))。レギュレーションでは、これを「SRLY 制限 (SRLY limitation)」と表現している。

連結納税制度の日本への導入にあたって、これらの租税回避防止規定の制定が必要である。

7 連結税額に対する個別法人の分担税額の算定

(1) 連結税額の配分方式

連結法人税申告書の計算分野は、大別すると次の二つである。

① 連結課税所得および連結税額の算定

② 連結税額の個別法人における分担額の算定

「② 連結税額の個別法人における分担額の算定」には、アメリカ連結納税において用いられている所得比例法等による「配分方式」と、本稿で提示している「親会社最終調整方式」とが考えられる。本稿では簡素化の観点から親会社最終調整を主張しているが、配分方式を否定するものではない。企業集団グループの多様性を反映させ、「配分方式」と「親会社最終調整方式」がともに選択方法に含められればよいと考える。

(2) アメリカにおける連結税額に対する個別法人への配分方法

連結納税においても、最終的な納税義務は個別法人に帰属するため、連結税額は個別法人において分担される。アメリカでは、次のとおり、連結税額を一定の方法で配分して、各個別法人の税額の分担額を算定している。

(A) 原則的方法

(一) 所得比例法

親子会社の各個別所得の比により、連結税額を配分する。

(二) 個別申告税額比例法

親子会社の各個別申告税額の比により、連結税額を配分する。

(三) 増加税金配分法

(一)と(二)との折衷法

(三) その他の承認された方法

(B) 代替法

原則的方法に加えて、欠損金租税節約額の配分を行う代替法がある。アメリカにおける連結納税の持株比率が80%であるため、欠損子会社の20%の少数株主持分が侵害される可能性がある。すなわち、子会社欠損金が連結ベースで控除される結果、欠損子会社における欠損金繰越控除のメリットが消失するためである。この問題を解決するため、次の方法が認められている。

(一) 欠損金控除可能年度配分法

(二) 欠損金比例配分法

(三) その他の方法

(3) 連結税額配分方式の問題点

アメリカの連結連邦法人税申告書で行われている、一定基準による連結納税額のグループ法人間への配分方式は、親会社による連結税額算定後に税額配分がなされる。この方式を日本に導入するならば、連結税額の算定後に親会社からの通知により、子会社分担税額が決定することになる。このような状況は、子会社経営の主体性を弱め、子会社の法人税申告書の完成（特に利益積立金計算）および財務会計の決算を遅らせるという問題が生じ得る。

(4) 親会社最終調整方式による子会社個別税額基準

本稿では、連結税額の個別法人分担額の算定を簡素化するため、子会社個別税額基準による積上方式を提言したい。すなわち、子会社は個別申告税額をそのまま連結税額分担額とし、連結税額から子会社税額合計を差し引いた額を親会社分担額とする、親会社最終調整方式ともいうべきものである。

親会社最終調整方式は、連結修正項目の個別法人への帰属にも用いること

ができる。親子会社間取引により取得された棚卸資産に含まれている未実現利益は繰り延べられ、グループ外に売却される年度に課税所得に戻し入れられる。アメリカ連結納税制度では、連結所得計算で繰り延べられた未実現利益を、個別法人ベースでは売手メンバーに帰属させ、その利益積立金に反映させることになっており、計算を複雑にする側面を有している。日本の連結納税範囲が100%持株子会社を対象とするのであれば、親会社の持分を通じて連結修正項目は最終的に親会社に帰属することにより、未実現利益の繰延べを含めて連結修正項目の帰属を親会社に一元化することも可能と考える。

8 連結所得・税額および個別法人分担税額の計算事例

(1) 連結課税所得・税額の計算、連結税額分担および仕訳

以上取り上げた連結法人税申告書の主要課題を具体的に説明するため、若干の事例を示すことにしたい。

(例1) 連結課税所得・税額の計算、連結税額の分担

A社およびB社はP社の完全子会社（持株比率100%）である。

- 1 第1期における各社の個別所得は親会社P 1,300万円、子会社A 400万円、子会社B △500万円（欠損金）である。
- 2 親子会社間取引棚卸資産（親会社販売資産の子会社在庫高）の未実現利益は200万円である。
- 3 税率は30%である。

(I) 連結課税所得・税額の計算

- (一) 親会社Pの所得1,300万円、子会社Aの所得400万円、子会社Bの欠損金500万円を通算すると合算所得1,200万円となる。さらに未実現利益200万円を連結課税所得修正で減額すれば、連結所得が1,000万円となる。
- (二) 連結所得1,000万円に税率30%を乗じると連結税額300万円が算定される。

以上の計算を示せば図表1の通りである。

図表1 連結課税所得・税額および連結税額配分

(単位：万円)

区 分	親会社 P	子会社 A	子会社 B	合算所得	未実現利益 連結修正	連結所得
所得・欠損金 連結税額（30％）	1,300	400	△500	1,200	△200	1,000 300

(II) 連結税額の分担

① 所得比例法

所得比例法によれば、次のとおり、連結税額の配分は親会社P 220万円、子会社A 80万円となる。

(単位：万円)

	所得	未実現利益	修正所得
親会社P	(1,300 - 200) =		1,100
子会社A			400
		計	1,500
親会社P 連結税額			
	$300 \times \frac{1,100}{1,500} =$	220	分担税額
子会社A 連結税額			
	$300 \times \frac{400}{1,500} =$	80	分担税額
子会社B 欠損金につき分担額なし			

② 子会社個別税額基準法（親会社最終調整方式）

子会社個別税額基準法（親会社最終調整方式）によれば、連結税額の分担

	所得			
子会社A	400	$\times 30\% =$	120	分担税額
	連結税額	子会社個別税額合計		
親会社P	300	$-$	120	$= 180$ 分担税額

(単位：万円)

親会社P	個別申告税額 $1,300 \times 30\% = 390$
親会社P	連結税額配分額 180
税額減少額	$390 - 180 = 210$
税額減少の理由	(B欠損金 $\Delta 500$ + 未実現利益 $\Delta 200$) $\times 30\% = \Delta 210$

額は、前頁のとおり子会社A120万円、親会社P180万円となる。

この計算では、連結法人税申告書適用の結果生じる、個別欠損金および連結修正による課税所得減額のメリットは、上記のとおり最終的に親会社Pに帰属することになる。

③ 連結法人税申告書における親子会社の仕訳

子会社個別税額基準法（親会社最終調整方式）(②)による仕訳を示せば次のとおりとなる。この場合に、個別納税義務を「未払法人税」に示し、連結法人税額に関する親会社の納付義務を「連結未納付法人税」で示している。さらに、連結納税額のうちの子会社個別税額の親会社への支払い義務については、子会社では「未払金」、親会社では「未収金」としている。なお、子会社Bは税額がないため、仕訳が生じない。

< 連結法人税申告書関連仕訳 >

親会社P			
決算期末	(借)法人税	180	(貸)未払法人税 180
連結法人税申告書提出時	(借)未払法人税	180	(貸)連結未納付法人税 300
	(借)未収金(A社)	120	
連結税額納付	(借)連結未納付法人税	300	(貸)当座預金 300
子会社A			
決算期末	(借)法人税	120	(貸)未払法人税 120
連結法人税申告書提出時	(借)未払法人税	120	(貸)未払金(P社) 120
子会社B			
	仕訳なし		

④ 親会社Pにおける個別別表四、五(一)

親会社P、子会社A、Bの所得・欠損金が、各社の税引前利益（損失）に一致しているとした場合、子会社個別税額基準法による仕訳（③）の結果、損益計算書は図表2のとおりとなる。

図表2 損益計算書

(単位：万円)

区 分	親会社P	子会社A	子会社B
税引前当期利益	1,300	400	△ 500
法人税	<u>180</u>	<u>120</u>	<u>0</u>
当期利益	1,120	280	△ 500

親会社Pの別表四（個別所得の計算）、別表五(一)（個別利益積立金の計算）は図表3、4のとおりとなる。なお、問題を単純化するため、住民税を含めず、法人税のみを対象としている。さらに、連結修正（未実現利益）が個別

図表3 別表四 親会社P 個別課税所得の計算

(単位：万円)

区 分	総 額	処 分	
		留 保	社外流出
当期利益	1,120	1,120	
加算 納税充当金	180	180	
所得金額	1,300	1,300	

図表4 親会社P 別表五（一） 個別利益積立金の計算

(単位：万円)

区 分	期 首	当 期		利益処分	期 末
		減	増		
利益積立金項目				1,120	1,120
納税充当金			180		180
未納法人税	—	—	—	△ 180	△ 180
差引合計額			180	940	1,120

計算に影響しないものとし、投資修正を行わないことを前提としている。(投資修正については例3参照)。

⑤ 欠損金比例配分法

欠損金比例配分法は、欠損金の租税節約額（税効果）を欠損子会社に配分する方法である。この方法を用いて税額配分を行えば次のとおりである。

(単位：万円)

	未実現利益			
親会社P	$(1,300 - 200) \times$	30%	=	330
子会社A	$400 \times$	30%	=	120
子会社B	$\Delta 500 \times$	30%	=	<u>$\Delta 150$</u>
連結税額				300

子会社Bは欠損金500万円に対する租税節約額150万円を受け取ることになる。

欠損金比例配分法による仕訳を示せば、次のとおりである。

親会社P			
決算期末	(借)法人税	330	(貸)未払法人税 330
連結法人税申告書提出時	(借)未払法人税	330	(貸)連結未納付法人税 300
	(借)未収金(A社)	120	(貸)未払金(B社) 150
連結税額納付	(借)連結未納付法人税	300	(貸)当座預金 300
子会社A			
決算期末	(借)法人税	120	(貸)未払法人税 120
連結法人税申告書提出時	(借)未払法人税	120	(貸)未払金(P社) 120
子会社B			
決算期末	(借)未収法人税	150	(貸)法人税 150
連結法人税申告書提出時	(借)未収金(P社)	150	(貸)未収法人税 150

(III) 連結法人税申告書

親会社は、親子会社の所得・欠損金を通算した、次のような連結法人税申告書を提出する。

(単位：万円)

連結法人税申告書	
連結課税所得金額	1,000
税率	30%
算出税額	300
連結税額控除	0
差引連結法人税額	300
連結中間法人税額	<u>0</u>
差引確定連結法人税額	300

→ 国税当局へ提出

(注) 問題をシンプルにするため連結税額控除、連結中間法人税額は無いものとする。

連結法人税申告書に関連する明細書として次のものが考えられる。

- (A) 連結納税対象子会社明細書（每期）
- (B) 連結法人税申告書に含まれるべき子会社の親会社に対する委任書（初年度）
- (C) 連結課税所得計算に関する明細書（ワークシート）

項 目	子会社 A	子会社 B	親会社 P	合算所得	未実現利益 連結修正	連結所得 金額
所得(△欠損金)	400	△ 500	1,300	1,200	△ 200	1,000

- (D) 連結税額控除に関する明細書
- (E) 連結法人税額の個別法人別の分担額

子会社個別税額基準法（親会社最終調整方式）により配分したものとする。

連結法人税額の個別法人分担額

(単位：万円)

子会社分担額（個別申告ベース法人税額）			
子会社 A			120
子会社 B			<u>0</u>
子会社個別法人税額合計			120
親会社 P 分担額	連結法人税額	子会社個別法人税額合計	
300	-	120	= <u>180</u>
連結法人税額			300

(F) 親子会社の各個別法人税申告書または個別法人税申告計算書（複数）

（注） 個別法人所轄税務署へは各個別法人税申告書情報が送付される。

(2) 欠損金の連結通算とリキャプチャー（戻入れ）

連結親子会社のうち欠損会社がある場合、連結ベースで欠損金が通算される。欠損会社の欠損金租税減少額（欠損金税効果）を欠損会社に配分するか否かについて、次のような対立意見がある。

- ① 欠損子会社に対し、欠損金租税減少額を交付することは、欠損子会社の経営者にモラルハザード（倫理の欠如）をもたらす。欠損子会社の中には経営努力が不足し、慢性的に赤字体質のもの（恒常的赤字法人）もあり、欠損金が連結納税で差し引かれるからといって、欠損子会社に欠損金による租税減少額を渡すということは納得できない。
- ② 子会社といえども独立した経営主体であり、新規事業の立上げの当初は赤字になることが多い。したがって、欠損金繰越控除の可能性が連結納税によって失われることには問題がある。すなわち、欠損子会社の欠損金繰越控除による税額の減少がもたらす欠損子会社の持分の増加が、連結納税における欠損金通算により失われる。100%持株子会社の場合、少数株主が存在しないため、株主（親会社）に対しては問題がないとしても、債権者に対しては持分減少が問題となる。したがって、欠損子会社に対しては、欠損金租税減少額を配分すべきである。

上記二つの意見は、それなりに論拠を持っている。この立場の相違を調整するために、「個別欠損金繰越・連結納税リキャプチャー（戻入れ）修正方式」を提案したい。その要点は、以下のとおりである。

- ① 子会社は個別申告ベースで税額を算出する。
- ② 欠損子会社は、欠損金繰越控除を個別納税ベースで行う。
- ③ 親会社は、親会社所得を子会社所得および子会社欠損金と通算して連結課税所得を算出し、税率を適用して、連結税額を算出する。したがって、子会社欠損金は連結課税所得計算で控除される。連結税額から子会

社税額を差し引いて親会社分担税額とする。

- ④ 子会社に個別欠損金繰越額がある場合、その子会社に所得が生じた年度に、個別申告ベースで、欠損金の繰越控除を行う。あわせて、連結申告計算では、この子会社欠損金繰越控除額をリキャプチャー（戻入れ）して、連結課税所得に加える。前の年度に連結申告ベースで控除済の欠損金を個別ベースで控除することは二重控除になるため、リキャプチャー（戻入れ）計算を行う訳である。
- ⑤ この方式によれば、欠損金繰越控除期間（5年）内に子会社が黒字化すれば、欠損子会社に繰越欠損金控除による租税減少額が帰属する。それに対し、欠損金繰越控除期間（5年）内に黒字化できない恒常的欠損子会社に対しては欠損金繰越控除は打ち切られ、親会社の子会社欠損金による租税減少額が帰属することになる。

以上の考え方を例2で説明したい。

（例2） 欠損金の連結通算と個別欠損金繰越

親会社P、いずれも持株比率100%の子会社A、Bは、連結法人税申告書を提出している。各社の所得・欠損金は次のとおりであり、個別欠損金の連結通算と、個別欠損金の繰越控除によるリキャプチャー（戻入れ）方式の計算を示しなさい。なお法人税率は30%とする。

（単位：万円）

年 度	子会社A	子会社B	親会社P
第1期	400	△ 200	800
第2期	100	200	700

＜欠損金の連結通算とリキャプチャー＞

第1期および第2期の計算を示せば、図表5のとおりである。

第1期の連結所得は、B社の欠損金200万円が差し引かれて1,000万円（P 800万円＋A 400万円－B 200万円）となり、連結税額は300万円と算定される。子会社Aの法人税額は個別申告どおり120万円であり、親会社Pは連結税額

図表5 欠損金の連結通算とリキャプチャー（戻入れ）修正

（単位：万円）

区 分	子会社A	子会社B	親会社P	連 結
第1期				
所得（欠損金△）	400	△ 200	800	1,000
子会社個別税額（税率30%）	① 120	0		
連結納税税額（税率30%）				② 300
子会社より親会社へ税額支払額				120
親会社分担税額②－①			180	
第2期				
所得（欠損金△）	100	200	700	1,000
個別欠損金繰越控除		△ 200		△ 200
前期欠損金連結通算額				
リキャプチャー（戻入れ）修正				200
差引所得		0		1,000
子会社個別税額（税率30%）	③ 30	0		
連結納税税額（税率30%）				④ 300
子会社より親会社へ税額支払額③				30
親会社分担税額④－③			270	
第1期・第2期連結税額合計	第1期 300	第2期 300	= 600	

300万円から子会社Aの税額120万円を差し引いた180万円を分担する。

第2期では、連結所得通算額は、1,000万円（P 700万円＋A 100万円＋B 200万円）となるが、子会社Bが個別繰越欠損金△200万円を控除するため、差引連結所得が800万円となる。欠損金△200万円は第1期連結ベースで差し引かれており、二重控除を排除するため、第1期欠損金連結通算額200万円をリキャプチャー（戻入れ）して加算し、連結所得1,000万円が算定される。それに税率30%を適用して連結税額300万円が算定され、子会社A 30万円（個別法人税額）、親会社270万円（連結税額300万円－子会社A税額30万円）が分担される。

（3）投資修正を用いた場合の連結課税所得と親会社個別利益積立金

連結課税所得の算定方式には、アメリカにおける課税所得計算書方式、日本の申告調整方式または両者の折衷方式等が考えられる。ここでは、連結修正と投資修正を含めて、申告調整方式による連結課税所得と個別利益積立金の表示を考察するためのたたき台として（例3）を示したい。

（例3） 連結修正，投資修正，個別利益積立金

例1の計算例（②子会社個別税額基準法＜親会社最終調整方式＞）における損益計算書，連結課税所得ワークシートは次のとおりである。

損益計算書

（単位：万円）

区 分	親会社 P	子会社 A	子会社 B
税引前当期利益	1,300	400	△ 500
法人税	<u>180</u>	<u>120</u>	<u>0</u>
当期利益	1,120	280	△ 500

税引前当期利益（損失）は課税所得（欠損金）に一致しているものとする。

連結課税所得ワークシート

（単位：万円）

区 分	親会社 P	子会社 A	子会社 B	合算所得	未実現利益 連結修正	連結所得
所得・欠損金	1,300	400	△ 500	1,200	△ 200	1,000
連結税額（30％）						300
連結税額分担額	180	120				

以上の資料に基づき、投資修正を用いて、別表四，五(一)の形式・項目を単純化して示せば，図表6，7のとおりである。投資修正は，親会社所有の子会社A株式，B株式について行われる。なお，問題を単純化するため，住民税を含めず，法人税のみを計算対象としている。

課税所得の計算は，連結ベースで行われる（図表6参照）。

利益積立金の計算は，個別ベースで行われる（図表7参照）。

表6，7の説明を行えば次のとおりである。

(一) 連結別表四 連結課税所得計算

図表6で示したように、便宜上、別表四の内容を、「親会社（個別所得申告調整）」と「連結（合算・修正）」に区分して、「連結別表四」として用いる。親会社当期利益1,120万円に法人税180万円を加算して、親会社個別所得金額1,300万円を算出する。連結合算・修正では、子会社A所得400万円を加算し、子会社B欠損金△500万円を減算する。さらに連結未実現利益△200万円を減算して連結所得金額1,000万円を算定する。

図表6 連結別表四 連結課税所得の計算

(単位：万円)

区 分		総 額	処 分	
			留 保	社外流出
親 会 社	当期利益	1,120	1,120	
	加算 納税充当	180	180	
	個別所得金額	1,300	1,300	
連 結	子会社A所得	400	280 ¹	120 ²
	子会社B所得	△ 500	△ 500 ³	
	連結未実現利益	△ 200	△ 200	
	連結所得金額	1,000	880	120

(注) 1 投資修正 (A 当期利益) 280

2 A 社法人税 120

3 投資修正 (B 当期欠損金) △ 500

4 子会社A, Bの別表四は省略

子会社A所得400万円のうち法人税120万円を社外流出欄、それを差し引いた280万円を留保欄に記載する。子会社B欠損金△500万円は留保欄に記載する。留保欄に記載されたA社留保利益280万円およびB社欠損金△500万円は、親会社Pの別表五(一) (図表7) の個別利益積立金計算に投資修正として反映される。連結未実現利益200万円も留保欄に記載され、親会社Pの個別利益積立金計算に反映される。

(二) 別表五(一)親会社個別利益積立金計算

(イ) 親会社P

図表7で示したように、連結納税においても、利益積立金は個別ベースで算定されるため、連結ベースでの別表五(一)は必要とされない。ただし、親会社の個別利益積立金を計算する別表五(一)では連結修正欄を設け、連結別表四の親会社帰属の連結修正項目(留保欄)を記載する必要がある。

親会社の当期利益1,120万円は全額留保であるため利益積立金項目に記載される。法人税計上額180万円は納税充当金の当期の増となり、未納法人税180万円(連結税額分担額)は利益処分欄の減とされる。

子会社A株式に対する投資修正(増額:積極修正)280万円、子会社B株式

図表7 個別利益積立金の計算
親会社P 別表五(一) 利益積立金の計算 (単位:万円)

区 分	期 首	当 期		利益処分	連結修正	期 末
		減	増			
利益積立金項目				1,120		1,120
納税充当金			180			180
未納法人税				△ 180		△ 180
投資修正A株式					280	280
投資修正B株式					△ 500	△ 500
連結未実現利益	—	—	—	—	△ 200	△ 200
差引合計額			180	940	△ 420	700

(注) 連結修正欄は、連結修正親会社帰属項目の意味である。

子会社A 別表五(一) 利益積立金の計算 (単位:万円)

区 分	期 首	当 期		利益処分	期 末
		減	増		
利益積立金項目				280	280
納税充当金			120		120
未納法人税	—	—	—	△ 120	△ 120
差引合計額			120	160	280

子会社B 別表五(一) 利益積立金の計算

欠損金			△ 500	△ 500
-----	--	--	-------	-------

に対する投資修正(減額：消極修正)△500万円が期末利益積立金に反映する。
連結未実現利益200万円は利益積立金の減とされる。

(ロ) 子会社A

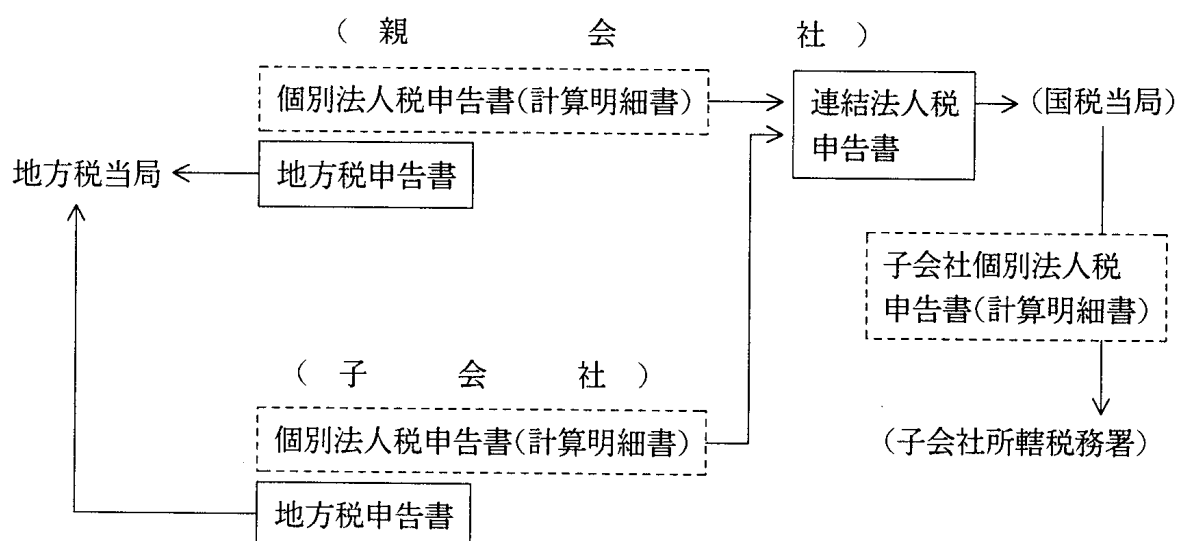
子会社Aの別表五(一)では、当期利益280万円を全額留保のため利益積立金項目に記載し、法人税計上額120万円は納税充当金の当期中の増、未納法人税(連結税額分担額)120万円は利益処分欄の減とされる。

(ハ) 子会社Bの別表五(一)では欠損金△500万円が利益積立金のマイナス項目として記載される。

9 連結法人税申告書・個別地方税申告書の提出

連結納税の日本への導入は、国税である法人税にのみ適用し、地方税は個別申告を継続することが現実的である。この場合、法人税について、親会社は、子会社より個別法人税申告書(計算明細書)を集め、親会社自体の個別法人税申告計算書を加え、連結法人税申告書を作成し、国税当局に提出する。国税当局は、各子会社の所轄税務署へ子会社個別法人税申告情報を通知する。地方税については、各親子会社が個別に各地方税当局に対し地方税の個別申

図表8 連結法人税申告書・地方税申告書提出のイメージ



(注) 子会社個別法人税申告書(計算明細書)については、親会社へ送付するとともに、子会社が直接子会社所轄税務署に提出するという考え方もある。

告書を提出する。この関係を示せば、図表 8 のとおりである。

国税の法人税に連結申告，地方税に個別申告が併存する場合，親会社最終調整方式が簡素化に結びつくと考える。子会社に対し，所得比例法等により連結税額を配分する場合には，これとは別に住民税用に個別申告ベースで個別法人税額を算定しなければならない。子会社個別税額基準（親会社最終調整方式）により連結税額の子会社分担額を算定すれば，二重計算の必要性は生じない。（例 4）において，親会社最終調整方式による法人税，地方税の税額計算と申告書提出先を示したい。

（例 4） 連結法人税申告書と個別地方税申告書における税額計算

親会社 P，100％持株子会社 A，B の個別所得，連結所得，連結税額および連結税額分担額（子会社個別税額基準＜親会社最終調整方式＞によっている。）は次のとおりである。

（単位：万円）

区 分	親会社 P	子会社 A	子会社 B	連結
所得・（△欠損金）	800	400	△200	1,000
連結税額（30％）				300
分担税額	② 180	① 120		
① $400 \times 30\% = 120$ ② $300 - 120 = 180$				

税率は次のとおりである。

法 人 税 率	所得金額× 30％
事 業 税 率	所得金額× 9.6％
道府県民税税率	法人税額 5％
市町村民税税率	法人税額 12.3％

（注） 計算の便宜上，事業税率は一律，住民税は均等割を省略，端数切捨としている。

(単位：万円)

親会社 P 社					
< 法人税 > (連結申告)					
連結法人税申告書	連結所得	連結税額			
	1,000 × 30%	= 300	→ 国税当局へ提出		
(個別分担額 180)					
< 地方税 > (個別申告)					
	個別申告ベース所得金額				
事業税	800	× 9.6%	= 76	→ 各地方税当局へ提出	
	個別申告ベース法人税額				
道府県民税	(800 × 30%) × 5%	= 12			
	個別申告ベース法人税額				
市町村民税	(800 × 30%) × 12.3%	= 29			

(単位：万円)

子会社 A 社					
< 法人税 > (連結申告)					
個別法人税申告書	400	×	30%	= 120	→ 親会社へ提出
(計算明細書)					
< 地方税 > (個別申告)					
	個別申告ベース所得金額				
事業税	400	×	9.6%	= 38	→ 各地方税当局へ提出
	個別申告ベース法人税額				
道府県民税	120	×	5%	= 6	
	個別申告ベース法人税額				
道府県民税	120	×	12.3%	= 14	
子会社 B 社					
欠損金につきなし					

10 純粋持株会社と連結納税

日本の大企業は、親会社自体に事業部門を持つとともに、子会社の株式を所有してグループ経営を行う、事業持株会社として存在することが多い。連結納税に関する計算事例の検討でも、事業持株会社を前提になされている。日本に連結納税制度が導入されれば、持株会社方式に移行を予定する大企業

が増えている。この場合には、純粋持株会社が意図されているようである。

純粋持株会社である親会社は、事業部門を持たず、資産の大部分は子会社株式であり、収益の大部分が子会社受取配当金となる。親会社の所得調整計算において、収益の大部分を占める受取配当金は益金不算入となり、所得金額および法人税額が少なくなることが考えられる。場合によっては、法人税額の分担がマイナスになる可能性もある。

以下、(例5)において、連結法人税申告書を適用する純粋持株会社の連結税額分担状況がどうなるかのイメージを、示したい。

(例5) 純粋持株会社の連結税額分担額

親会社(純粋持株会社)Pおよび100%持株の子会社A、Bの税引前当期利益(△損失)は以下のとおりであり、受取配当金以外の申告調整項目はない。

(単位：万円)

区 分	親会社P	子会社A	子会社B
受取配当金受入前利益	100		
子会社受取配当金	900		
税引前当期利益(△損失)	1,000	2,000	△ 500

(I) 連結所得・税額の計算

親会社Pの個別所得金額は100となる。

(単位：万円)

子会社受取配当金	個別所得金額
1,000 - 900	= 100

連結課税所得計算書は以下のとおりである。

(単位：万円)

親会社	子会社A	子会社B	連結課税所得
100	2,000	△ 500	1,600
連結法人税額(税率30%)は480となる。 $1,600 \times 30\% = 480$			

(II) 連結税額の個別法人分担額

① 子会社税額基準方式

連結法人税額の個別法人分担額を、子会社税額基準方式で計算すると以下のとおりである。

(単位：万円)

子会社 A	2,000	×	30%	=	600
〃 B	△500			=	0
連結税額		子会社分担税額合計	法人税分担受入額		
親会社 P	480	—	600	=	△ 120
連結税額					480

この場合における仕訳を示せば次のとおりである。

(単位：万円)

親会社 P			
決算期末	(借)未収法人税	120	(貸)法人税(受入益) 120
連結法人税申告書提出時	(借)未収金(A社)	600	(貸)未収法人税 120
			(貸)連結未納付法人税 480
連結税額納付時	(借)連結未納付法人税	480	(貸)当座預金 480
子会社 A			
決算期末	(借)法人税	600	(貸)未払法人税 600
連結法人税申告書提出時	(借)未払法人税	600	(貸)未払金(P社) 600

② 所得比例方式

子会社個別税額基準方式では、連結納税の租税減少額は新会社 P にのみ帰属する。これに対し、黒字子会社の貢献度を反映させるべきという見方もあり、所得比例法により連結税額配分計算を示せば、次のとおりである。

(単位：万円)

子会社 A	$480 \times \frac{2,000}{100 + 2,000}$	= 457
〃 B		
親会社 P	$480 \times \frac{100}{100 + 2,000}$	= 23

む す び

本稿で、連結法人税申告書の仕組みを検討するに当たって、親会社最終調整方式を中心に論じてきた。その要点を示せば次のとおりである。

- (1) 連結納税は、まず、国税である法人税について導入し、地方税については個別納税方式を維持する。したがって、申告書の問題は、連結法人税申告書に関して検討する。
- (2) 連結法人税申告書は親会社において作成し、子会社は、個別納税申告書（計算明細書）を作成する。親会社最終調整方式を用いれば、連結納税計算の結果は、親会社のみに反映させ、子会社に影響を与えない。したがって、子会社は、従来と同様の個別納税計算を行う。
- (3) 持株比率100%の完全子会社（内国法人）を対象とする場合、連結納税計算によって生じる連結納税グループ税額の変化（個別納税額合計と連結納税額との差額）は、持分を通じて、最終的に親会社に帰属する。したがって、親会社最終調整方式を用いれば、連結納税による税額の変化は、子会社に影響させず、すべて親会社に帰属させることができると考える。
- (4) 連結納税において、個別法人である親会社および各子会社がそれぞれに納税義務を負う。親会社は、子会社の代理人として、各子会社の分担税額を含めて、連結税額につき、連結納付義務を負う。
- (5) 連結法人税申告書の作成は、各個別法人の個別法人税申告書（計算明細書）より始まる。親会社を中心とするグループの経済的一体性と、各子会社の法的独立性を有機的に体系化することは、連結法人税申告書の仕組みを考える場合の出発点となる。個別法人としての子会社の法的独立性を重視するとともに、その仕組みを簡素にするためには、連結法人税申告書の作成の結果が、子会社の個別法人税申告書に影響を与えないことが重要である。そのためには、親会社最終調整方式に基づくことによって次のことが可能になる。

① 子会社における個別納税額の独立性

連結税額の各子会社への分担額は、各子会社の個別法人税額とすることにより、個別法人税申告書作成時にその金額を決定できる。さらに、このことにより、財務会計における個別ベースの未払法人税の算定が子会社独自に算定でき、個別財務諸表の作成が早期に完成する。

② 連結法人税申告書体系における子会社個別法人税申告書の独立性

財務会計において、連結財務諸表は、親子会社の個別財務諸表に基づいて作成される。連結財務諸表の作成によって、子会社の個別財務諸表にはなんらの変更はない。あるとすれば、親会社の個別財務諸表に持分法を適用し、子会社の利益・損失、連結修正項目を親会社個別財務諸表に反映させる場合である。連結法人税申告書が作成されても、子会社個別法人税申告書（計算明細書）になんらの変更がないことが、合理的であり、簡素化に結びつくといえよう。

- (6) 国税である法人税に連結申告、地方税に個別申告が併存する場合、個別法人税額を課税標準とする法人住民税計算を簡素化のためにも、連結税額の分担を子会社個別税額基準により算定することが合理的である。

連結法人税申告書に関連する計算手続きは、連結課税所得・連結税額の算定と、連結税額の親子会社間への配分・分担の計算に、大別できる。後者の連結税額の個別法人間配分・分担計算は手数を要することが予想され、その簡素化の一案として、本稿では親会社最終調整方式を提示した訳である。

しかし、企業集団における親子会社関係の実情は多様であり、親会社のみによる連結納税調整メリットの享受に対する反論、子会社による連結税額比例配分の主張もあり得る。その意味では、連結税額の配分・分担方式としては、本稿で提言した親会社最終調整方式のほか、所得比例法、個別申告税額比例法、欠損金比例配分法およびその他の方法が、選択方法として含まれてよいであろう。

参 考 文 献

- 本稿は、主として、下記の論文等を加筆、修正、再編集して作成したものである。
- 中田信正「連結納税の計算・申告構造——連結法人税申告書試論——」『産業経理』Vol. 61 No. 1 (2001年4月)。
- 「連結納税制度の主要課題に関する体系的検討」『企業会計』2001 Vol. 53 No. 6 (2001年6月)。
- 「日本型連結法人税申告書試論——子会社個別計算・親会社連結申告方式——」桃山学院大学総合研究所ワーキング・ペーパー第23号, (2001年7月)。

追記

本稿の校正時に、連結納税制度の基礎概念にかかわる議論が生じたので、以下に若干の見解を述べたい。

「連結グループ加入時における時価評価について」

政府税制調査会法人課税小委員会説明資料(15回)では、連結納税グループの加入時に、加入法人の資産につき時価評価を行うことが適当としている。しかしながら、課税上弊害のないものにつき、従前の課税関係の継続を認めると述べている。

この主張に示されている租税回避防止の意図は理解できるが、連結納税グループ加入時の時価評価損益課税を原則とするということは、実質的な連結納税制度の制約要因になりかねない。ここでは、原則と特例が逆転しているように感じられる。むしろ、適用範囲要件を満たせば、連結納税グループへの加入に制約のないことが原則とされるべきである。その上で、租税回避目的による支配権・財産の取得に関する否認規定や、SRLY(グループ加入前欠損金・含み損の控除制限規定)等の租税回避防止規定を設ければよいと考える。

関連する議論の中で、適格組織再編成の結果生じる100%持株子会社が連結納税グループに加入する場合には、上記ただし書の「課税上弊害がない」を適用して、従前の課税関係が継続されるとしている。しかし、適格組織再編成の結果生じる100%持株子会社が従前の課税関係を継続するのは、特例によって認められるのではなく、組織再編税制も連結納税制度も、ともに企業組織形態への税制の中立性という共通の理念に基づくものである以上、それは原則的にも当然のことなのである。

何よりも、連結納税グループ加入ということは、なんら資産譲渡等の取引を伴わないものであり、それが所得を生み出す課税要件を充足する具体的事実となるかどうか疑問が残されている。

Some Proposals for Consolidated Tax Returns in Japan

Nobumasa NAKATA

The introduction of Consolidated Tax Returns system is expected from the year beginning after April 1, 2002. There are many controversial issues on Japanese style of Consolidated Tax Returns system. The proposals on these issues are as follows:

- (1) It is appropriate to introduce consolidated tax returns system on national corporation tax, not on local tax.
- (2) It is appropriate to use consolidated tax returns on optional basis, not on compulsory basis. Filing consolidated tax returns should be continued for subsequent years.
- (3) An affiliated group eligible to make a consolidated tax returns consists of a parent corporation and its domestic subsidiaries, the stocks of which are owned 100% by the parent corporation. It is desirable to use materiality concept of stock ownership test for affiliation.
- (4) Combined taxable income, the outcome of separate taxable incomes and net losses, is preferable to be adjusted by postponement of inter-company gains in order to compute consolidated taxable income.
- (5) Consolidated tax liability is reasonable to be determined under the tax rate applied to the parent corporation.
- (6) Consolidated tax liability is allocated among affiliated corporations. It is desirable to allow a wide choice among tax allocation methods with simplicity.
- (7) It is theoretical to adopt investment adjustments rule, that is, the basis of stock owned by parent corporation should be adjusted yearly according to the earnings and profits of each subsidiary.

- (8) To prevent tax avoidance, enactment of rules on SRLY and limitation on built-in deductions are required.